

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně **P.B.,** zastoupené JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Litoměřice, Zítkova 9, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem,** se sídlem Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 16. 6. 2004 č. j. 15 Ca 128/2003 - 26,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobkyně jako stěžovatelka domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 2. 2003. č. j. 12906/110/02, jímž bylo zamítnuto její odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu v Roudnici nad Labem ze dne 20. 5. 2002, a to č. j. 28404/02/198970/2735, č. 1020000301, dodatečně vyměřujícímu daň z příjmů fyzických osob za rok 1998 ve výši 47 603 Kč a č. j. 28414/02/198970/2735, č. 1020000307, dodatečně vyměřujícímu daň z příjmů fyzických osob za rok 2000 ve výši 39 875 Kč.

Krajský soud v rozsudku vyšel z názoru, že skutečnost, že správce daně v průběhu daňové kontroly zaslal stěžovatelce výzvy podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen daňový řád), sice není v souladu se zákonem, ovšem k výzvám byl oprávněn podle § 16 odst. 2 a § 31 odst. 9 daňového řádu, a proto pouhý odkaz na nesprávné

ustanovení zákona nepředstavuje podstatné procesní porušení, které by mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Výzvy přitom soud nepovažoval za neplatné, neboť se nejednalo o absenci uvedení právního předpisu ve smyslu podmínek stanovených v § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu. K okamžiku rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek zaujal soud názor, že tak správce daně může učinit i v průběhu daňové kontroly, tedy je k tomu oprávněn i kontrolní pracovník. Pro stanovení daně podle pomůcek shledal soud podmínky v tom, že stěžovatelka nevedla skladovou ani cenovou evidenci a tudíž nemohla prokázat účtování příjmů ve správné výši. Správce daně při užití pomůcek odečetl od uplatněných nákladů náklady neprokázané výdaje včetně částky 2142 Kč v r. 1998. To samo o sobě neznamená, že daň byla stanovena dokazováním, neboť i vlastní poznatky správce daně lze využít podle § 31 odst. 6 daňového řádu jako pomůcky.

Stěžovatelka v kasační stížnosti odkazující na ust.§ 103 odst. písm. 1 a) s. ř. s. namítá, že soud nesprávně posoudil právní otázku možnosti a správnosti stanovení daně podle pomůcek. Správce daně je vázán ustanovením § 2 odst. 1 daňového řádu a je mu tak zakázáno jednat mimo výslovně dané zákonné meze. Soud vyšel ze zásady opačné, a to, že ze žádného zákonného ustanovení nelze dovodit, že předmětné zjištění nemůže učinit pracovník provádějící daňovou kontrolu. Podle jejího názoru nemůže správce daně učinit v průběhu daňové kontroly závěr o tom, že daňová kontrola (poznámka soudu: stěžovatelka má zřejmě na mysli daňovou povinnost) bude stanovena podle pomůcek. Daňovou kontrolu provádí správce daně při dokazování podle § 31 daňového řádu. Jejím výsledkem jsou zjištění uvedená ve zprávě (§ 16 odst. 8) a tato zpráva je důkazním prostředkem (§ 31 odst. 4), který se jako skutečný důkaz osvědčí v důkazním řízení (§ 31 odst. 4). Stanovení daňové povinnosti podle pomůcek vylučuje stanovení daňové povinnosti dokazováním, je vyloučeno, aby pracovník provádějící kontrolu rozhodl o tom, že daňová povinnost bude stanovena za použití pomůcek. To dovozuje i z ust. § 46 odst. 1 daňového řádu, podle kterého stanoví správce daně základ daně a její výši podle výsledku vyměřovacího řízení. Vzhledem k tomu, že v průběhu ani ukončením daňové kontroly není daňová povinnost stanovena, nemůže pracovník provádějící kontrolu rozhodnout o způsobu stanovení daně. Soud na základě správně zjištěného skutkového stavu učinil nesprávný právní závěr o stanovení daňové povinnosti podle pomůcek. Skutečnost, že správce daně od výše příjmů stanovené podle pomůcek odečetl neprokázané výdaje (za r. 1998 v částce 2142 Kč), svědčí o tom, že příjmy byly stanoveny podle pomůcek, ovšem výdaje dokazováním, což je nepřípustné. Poznatek o předmětném výdaji není vlastním poznatkem správce daně a tedy pomůckou, ale jde o skutečnost daňovým subjektem prokázanou, co do částky 2142 Kč neprokázanou. Z těchto důvodů stěžovatelka navrhuje zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že souhlasí s právním posouzením soudu. Názor stěžovatelky o nemožnosti závěru kontrolního pracovníka o stanovení daně podle pomůcek vyvozený z nedostatku zákonného zmocnění by vedl k absurdnímu závěru, že podle daňového řádu ani podle jiného zákona takové rozhodnutí vlastně nemůže učinit nikdo. O stanovení daňové povinnosti podle pomůcek nerozhoduje finanční úřad z vlastní vůle, ale až když po provedeném dokazování zjistí, že jsou pro tento způsob splněny podmínky. Tento stav nastal v případě stěžovatelky v průběhu daňové kontroly, tato skutečnost byla se stěžovatelkou projednána a následně byla daň finančním úřadem stanovena podle pomůcek. Stěžovatelka tak zaměňuje okamžik rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek a okamžik oprávnění tak učinit. Pro posouzení splnění zákonných podmínek stanovení daně podle pomůcek bylo podstatné zjištění, že není vedena skladová ani cenová evidence, což znemožnilo posouzení správnosti účtování o příjmech.

Protože nemohly být stanoveny dokazováním příjmy, musela být podle pomůcek stanovena celá daňová povinnost. Odpočet částky 2142 Kč za rok 1998 byl proveden na základě vlastního poznatku správce daně podle § 31 odst. 6 daňového řádu. Správce daně byl oprávněn při stanovení daně podle pomůcek vycházet z poznatků zjištěných při kontrole. I když tedy bylo užito nevhodného označení „neprokázané výdaje“, šlo fakticky o pomůcku. Z odpočtu neprokázaných výdajů nelze dovozovat, že výdaje byly stanoveny dokazováním. Z těchto důvodů navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Namítáno je nesprávné právní posouzení soudem, a to v otázce oprávněnosti rozhodnutí kontrolního pracovníka o stanovení daně podle pomůcek a v otázce užití kontrolních poznatků o neprokázaném výdaji při stanovení výdajů podle pomůcek.

K tomu správní spis obsahuje daňová přiznání stěžovatelky (v té době P.K.) k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 1998 a r. 2000 na nulovou daňovou povinnost, materiály z daňové kontroly provedené u stěžovatelky v období od 13. 7. 2001 do 9. 5. 2002 za zdaňovací období r. 1997, 1998, 1999 a 2000 včetně výzev správce daně (jejichž charakter činila sporným žaloba, nikoliv však kasační stížnost), reakcí stěžovatelky na ně, protokolů, dokladů a soupisů a souhrnu pomůcek ke stanovení daňové povinnosti. Zpráva o daňové kontrole č. j. 23113/02/198930/6432 obsahuje přehled zjištěných nedostatků s tím, že u každého je konkrétně uvedeno, kdy byla stěžovatelka vyzvána k předložení důkazů a jakých, co bylo doloženo a zejména co doloženo nebylo. V závěru zprávy je konstatováno, že daňový subjekt nesplnil podle § 31 odst. 5 daňového řádu svou zákonnou důkazní povinnost a proto je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost podle pomůcek. Stěžovatelka v kasační stížnosti nevyvrací tvrzení správce daně o chybějících evidencích ani vliv jejich nedostatku na možnost stanovení daně dokazováním, zpochybňuje pouze oprávnění kontrolního pracovníka rozhodnout, že daň bude stanovena podle pomůcek. Daň byla v daném případě stanovena shora označenými dodatečnými platebními výměry ze dne 20. 5. 2002, přehled pomůcek založený v neveřejné části spisu není datován, s ohledem na krátký časový odstup od projednání zprávy o kontrole a obsah přehledu nelze vyloučit, že pomůcky byly opatřovány již v průběhu kontroly, případně že poznatky z kontroly byly využity jako pomůcky.

Daňovou kontrolou podle § 16 odst. 1 daňového řádu pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu a je součástí správy daní podle § 1 odst. 2 daňového řádu. Jak vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 8. 2004 č. j. 5 Afs 16/2004 - 60 není daňová kontrola samostatným řízením, ale dílčím procesním postupem v jeho rámci, který je před správcem daně zahájen zpravidla sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly a projednáním výsledků a podepsáním zprávy o daňové kontrole před správcem daně také ukončen. Jde tedy o procesní postup sloužící k prověření správnosti daňové povinnosti v daném případě uvedené v předložených daňových přiznáních. V jeho rámci daňový subjekt prokazuje svá tvrzení; v zásadě tedy je kontrola založena na dokazování. V daném případě také zpráva obsahuje souhrn výsledků dokazování se závěrem, že daňový subjekt své důkazní povinnosti nedostál a daň na základě dokazování stanovit nelze. Zpráva o kontrole je souhrnem zjištění ve smyslu § 16 odst. 8 daňového zákona a tomu citovaná zpráva odpovídá; neobsahuje souhrn pomůcek ani nevyčísluje, jaká daň by měla být daňovému subjektu na jejich základě stanovena, dodatečné platební výměry nejsou její součástí. Jak bylo výše uvedeno, dodatečné platební výměry byly vydány následně a samostatně správcem daně.

Správce daně, který dodatečné platební výměry vydal, je tím, kdo o daňové povinnosti rozhodl a také tím, kdo rozhodl o tom, že daň bude stanovena podle pomůcek. Tvrzení kontrolního pracovníka ve zprávě o kontrole, že daň musí být stanovena podle pomůcek, není závazné a nelze vyloučit, že správce daně o dani rozhodující se s tímto závěrem neztotožní; stejně tak i nadřízený správce daně může v odvolacím řízení dospět k závěru, že ke stanovení daně podle pomůcek nebyly splněny zákonné podmínky (§ 50 odst. 5 daňového řádu). Samotná skutečnost, že byla provedena kontrola a sepsána zpráva o kontrole, neznamená, že tato zpráva je důkazem ve smyslu § 31 odst. 4 daňového řádu, tím může být jen v případě, že daň je stanovena dokazováním. K dotčení práv daňového subjektu stanovením daně podle pomůcek tedy dochází až okamžikem, kdy daň podle nich skutečně byla stanovena a závěr kontrolního pracovníka ve zprávě o kontrole, o nutnosti stanovení daně podle pomůcek, se nemůže nijak odrazit v zákonnosti rozhodnutí soudem přezkoumávaného, protože takový závěr není pro správce daně rozhodujícího o dani závazný. Není tedy rozhodné, zda zákon výslovně určuje (resp. neurčuje), kdo a kdy je oprávněn rozhodnout o stanovení daně podle pomůcek. Daňový řád stanoví v § 31 odst. 5, že v případě, že daňový subjekt nesplní při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odst. 1 až 4, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnost s daňovým subjektem. Tedy kdykoliv po zjištění nemožnosti stanovení daně důkazy může správce daně rozhodnout o dani podle pomůcek (vázán jen lhůtami pro vyměření daně). „Rozhodnutí“ o tom, že namísto dokazování budou shromažďovány pomůcky, nijak formalizováno není. Ani opatření pomůcek neznamená, že daň nemůže být stanovena dokazováním, např. v situaci, kdy odvolací orgán dospěje k závěru, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek nebyly splněny. Rozhodné tedy je jedině to, jak daň byla stanovena, tedy na základě čeho bylo vydáno rozhodnutí, a tím, kdo způsob stanovení daně určuje, je správce daně o dani rozhodující. V daném případě se tak stalo na základě pomůcek. Stěžovatelka nenamítá v kasační stížnosti, že by, a proč, měla být v jejím případě stanovena daň dokazováním, netvrdí, že své důkazní povinnosti plně dostála a soudu nepřísluší nad rámec kasační stížnosti naplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek hodnotit.

Dále stěžovatelka poukazuje na nepřípustnou kombinaci stanovení daně podle pomůcek a na základě důkazů, což dovozuje z konstatování neuznání jednoho konkrétního výdaje, který se jí v rámci důkazního řízení nepodařilo doložit. Lze přisvědčit krajskému soudu i žalovanému v tom, že poznatek o neprokázání daného výdaje lze považovat za vlastní poznatek správce daně získaný v průběhu zdaňování u dotčeného daňového subjektu ve smyslu § 31 odst. 6 daňového řádu, a tedy za pomůcku. Pokud nebylo možno uložit daň na základě dokazování, neznamená to, že poznatky správcem daně v dokazovací fázi získané nejsou využitelné jako pomůcky, pokud mají z hlediska stanovení daně určitou informační hodnotu. V daném případě to fakticky není poznatek o neprokázání jednoho výdaje, ale zřejmě poznatky o prokázaných výdajích ostatních (což ovšem stěžovatelka nenapadá). I za této situace se jedná o stanovení daně podle pomůcek podle § 31 odst. 5 daňového řádu.

Nejvyšší správní soud neshledal tvrzené naplnění kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., i když ohledně pravomoci kontrolního pracovníka k rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek se s krajským soudem plně neztotožnil.

Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud dospěl po přezkoumání kasační stížnosti k závěru, že není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1, 2 (§ 120) s. ř. s., když stěžovatel ve věci úspěšný nebyl a žalovanému náklady řízení nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. května 2005

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu